

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Právní, účetní a daňové aspekty forem podnikání u praktického lékaře

Legal, Accounting and Tax Aspects of Business Forms at General Practitioner

Student:

Vendula Vlčková

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.

Ostrava 2011

Zadání bakalářské práce

Prohlášení

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, kromě příloh vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 11.5.2011

.....

Podpis

Obsah

1. Úvod.....	1
2. Právní úprava a charakteristika lékařské praxe	2
2.1. Právní předpisy lékařství	2
2.2. Česká lékařská komora - ČLK.....	3
2.3. Zdravotní pojištění.....	4
2.3.1. Výběrové řízení na uzavření smlouvy se zdravotními pojišťovnami	5
2.4. Časový vývoj	6
2.5. Všeobecný praktický lékař	7
3. Právní, účetní a daňové aspekty forem podnikání.....	10
3.1. Fyzická osoba	10
3.1.1. Právní aspekty fyzických osob.....	10
3.1.2. Účetní aspekty fyzických osob	11
3.1.3. Daňové aspekty fyzických osob.....	12
3.2. Právnícká osoba	17
3.2.1. Právní aspekty právnických osob.....	17
3.2.2. Účetní aspekty právnických osob	18
3.2.3. Daňové aspekty právnických osob.....	19
3.3. Změna právní formy podnikání	21
3.3.1. Založení společnosti vkladem podniku.....	24
3.3.2. Založení nové společnosti a následný prodej podniku	24
3.3.3. Současné podnikání FO i s.r.o. s následným převedením aktiv a majetku na s.r.o.....	25
4. Případová studie	27
4.1. Rok 2009.....	28
4.1.1. Fyzická osoba – vedení daňové evidence v roce 2009	28
4.1.2. Právnícká osoba – s.r.o. – vedení účetnictví v roce 2009	29
4.1.2.1 Princip odměňování společníků, jednatelů v s.r.o.....	29
4.1.2.2. Princip rozdělování zisku	30
4.2. Rok 2010.....	34
4.2.1. Fyzická osoba – vedení daňové evidence v roce 2010	34
4.2.2. Právnícká osoba – s.r.o. – vedení účetnictví v roce 2010	35

4.3. Srovnání FO s PO	37
4.4. Přejchod v praxi	38
5. Závěr.....	40
Seznam použité literatury	41
Seznam zkratek	
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
Přílohy	

1. Úvod

*"Lékařská věda dosáhla takového pokroku,
že nikdo na světě už není zdravý. "*

Aldous Leonard Huxley

Právní systém v České republice umožňuje podnikání v různých formách podnikatelských subjektů. Své podnikatelské záměry uskutečňují podnikatelé jako osoby fyzické – OSVČ nebo v rámci právnické osoby.

Dnem 1. 1. 2008 nabyl účinnosti zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který přinesl rozsáhlé změny v daňovém systému, a součástí této daňové reformy byly mimo jiné i změny v oblasti daně z příjmů, sociálního a zdravotního pojištění. Ve spojení s touto daňovou reformou mnoho podnikatelů, podnikajících jako fyzická osoba, napadla myšlenka, zda by pro ně nebylo výhodnější podnikat jako osoba právnická. Rovněž praktičtí lékaři, provozující nestátní zdravotnické zařízení, kteří myslí na svou budoucnost a budoucnost své lékařské praxe, začali uvažovat nad touto variantou.

Právě obtížnost rozhodování konkrétního praktického lékaře při volbě formy jeho podnikání byla důvodem, proč jsem si vybrala jako téma mé bakalářské práce „Právní, účetní a daňové aspekty forem podnikání u praktického lékaře“.

Cílem této práce je nastínit možný postup při rozhodování o změně právní formy podnikání z fyzické osoby na osobu právnickou u praktického lékaře a doporučit variantu, která by pro daného podnikatele byla výhodnější.

V úvodní kapitole je popsána a vymezena obecná právní úprava a charakteristika lékařské praxe. Následující informace se týkají České lékařské komory a veřejného zdravotního pojištění v naší zemi. V další kapitole jsou uvedeny již konkrétní právní, účetní a daňové aspekty obou právních forem podnikání a to jak osoby fyzické, tak i právnické. Závěrečné odstavce úvodní kapitoly se zabývají variantami, kterými je možno změnit právní formu podnikání fyzické osoby na formu podnikání právnické osoby. V závěru praktické části práce je uvedeno porovnání daňového zatížení včetně sociálního a zdravotního pojištění současné fyzické osoby s daňovým zatížením případné právnické osoby. V této případové studii jsou použita skutečná účetní data existující soukromé lékařské praxe za zdaňovací období roku 2009 a 2010. Závěr práce obsahuje doporučení výhodnější varianty, jak z hlediska ekonomického, tak z hlediska právního.

2. Právní úprava a charakteristika lékařské praxe

Historie lékařství zasahuje až do doby Starověkého Egypta, které se zakládalo především na poznávání lidského těla a jeho vnitřních procesů. Lékaři, tehdejší knězi, se učili a získávali zkušenosti na posmrtném balzamování těl, které bylo v té době běžnou záležitostí. Od té doby uplynulo několik tisíc let a v lékařství došlo k obrovskému pokroku. V dnešní době se lékařem stává absolvent studijního magisterského programu Všeobecné lékařství lékařské fakulty (v ČR jen prezenční formou), který je oprávněn používat titul MUDr. (Medicinae universae doktor - doktor veškerého lékařství).¹

2.1. Právní předpisy lékařství

Lékaři, kteří se rozhodli provozovat soukromou lékařskou praxi, podnikají na základě oprávnění podle zvláštních předpisů. Mezi hlavní předpisy, kterými jsou povinni se řídit, patří:

- zákon č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu,
- zákon č. 160/1992 Sb., o zdravotní péči v nestátních zdravotnických zařízeních,
- zákon č. 123/2000 Sb., o zdravotnických prostředcích a o změně některých souvisejících zákonů,
- zákon č. 258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví a o změně některých souvisejících zákonů,
- zákon České národní rady č. 220/1991 Sb., o České lékařské komoře, České stomatologické komoře a České lékárnické komoře v platném znění a jiné.

Dalšími významnými předpisy jsou vyhlášky a směrnice ministerstva zdravotnictví České republiky.

Právní úpravu podmínek pro výkon povolání lékaře stanovuje zákon č. 95/2004 Sb., o podmínkách získávání a uznávání odborné způsobilosti a specializované způsobilosti k výkonu zdravotnického povolání lékaře, zubního lékaře a farmaceuta a to odbornou způsobilost, zdravotní způsobilost a také bezúhonnost.

Povinností každého zdravotnického pracovníka podle zákona o péči o zdraví lidu² je zachovávat mlčenlivost o skutečnostech, o kterých se dověděl při výkonu svého povolání. Mlčenlivost musí být zachována o skutečnostech medicínského i nemedicínského charakteru

¹ <http://lekarske.slovníky.cz/pojem/mudr>

² § 55 Zákon č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu

a je časově neomezená. Zdravotnický pracovník není povinností mlčenlivostí vázán, pokud pacient souhlasí s poskytnutím informací. Také není vázán povinností mlčenlivosti v rozsahu nezbytném pro obhajobu v trestním řízení a pro řízení před soudem nebo jiným orgánem, je-li předmětem řízení spor mezi ním, popřípadě jeho zaměstnavatelem a pacientem, nebo jinou osobou, uplatňující práva na náhradu škody nebo na ochranu osobnosti v souvislosti s poskytováním zdravotní péče.

2.2. Česká lékařská komora - ČLK³

Česká lékařská komora je samosprávná nepolitická stavovská organizace, sdružující všechny lékaře. Každý lékař, který vykonává na území České republiky lékařské povolání v léčebné a preventivní péči, musí být členem České lékařské komory.

Česká lékařská komora je zřízena zákonem č. 220/1991 Sb., o České lékařské komoře, České stomatologické komoře a České lékárnické komoře. Na tomto zákoně se usnesla Česká národní rada.

Tato organizace dbá, aby její členové vykonávali své povolání odborně, v souladu s jeho etikou a způsobem, stanoveným řády komor. Zaručuje odbornost svých členů a potvrzuje splnění podmínek k výkonu lékařského povolání podle zvláštních předpisů. Posuzuje a hájí profesní, sociální a hospodářské zájmy svých členů a také chrání profesní čest svých členů.

ČLK nejen garantuje odbornost svých členů, hájí je a poskytuje jim servis, ale ze zákona⁴ je jí uložena i povinnost plnit disciplinární pravomoci vůči svým členům. Na internetových stránkách lékařské komory⁵ je k dispozici také dostupný seznam všech lékařů včetně veřejně přístupných údajů.

Funkce v orgánech ČLK a okresních sdruženích jsou čestné, za jejich výkon je vyplácena pouze náhrada za ztrátu času a náhrada hotových výdajů.

Volení funkcionáři musí vykonávat lékařskou praxi. Základním článkem komor je okresní sdružení lékařů. Tato sdružení se mohou slučovat a vytvářet společné orgány.

Komora má tyto orgány:

- sjezd delegátů (nejvyšší orgán),
- představenstvo komory (řídící a výkonný orgán komory, který má 15 až 20 členů),
- čestnou radu komory (vykonává disciplinární pravomoc vůči všem členům komory),

³ Zdroj: [http://lkcr.cz/informace.php?hmp=1&do\[info\]=1&filterCategory.id=1](http://lkcr.cz/informace.php?hmp=1&do[info]=1&filterCategory.id=1)

⁴ Zákon č. 220/1991 Sb., o České lékařské komoře, České stomatologické komoře a České lékárnické komoře.

⁵ <http://www.lkcr.cz/>

- revizní komisi komory (kontroluje činnost komory a má pravomoc pozastavit výkon rozhodnutí prezidenta, viceprezidenta, okresního shromáždění i představenstva, jsou-li v rozporu s právními předpisy, organizačním řádem a ostatními předpisy komory).

Okresní sdružení má tyto orgány:

- okresní shromáždění (nejvyšší orgán okresního sdružení),
- představenstvo okresního sdružení,
- čestnou radu okresního sdružení,
- revizní komisi okresního sdružení.

Komoru navenek zastupuje prezident, který odpovídá za řízení ČLK a je zároveň statutárním zástupcem. Již od roku 2004 je současným prezidentem ČLK MUDr. Milan Kubek. Prezidenta komory v případě jeho nepřítomnosti a v rozsahu pověření zastupuje viceprezident.

Každý člen České lékařské komory je povinen řádně platit komorou stanovené členské roční příspěvky. Přehled členských příspěvků je uveden v tabulce.

Tab. 2.2.1. Přehled členských příspěvků ČLK

Skupina	Výše členských příspěvků na rok 2009, 2010, 2011
Soukromí + vedlejší lékaři	2 550 Kč
Zaměstnaní + ostatní lékaři	1 860 Kč
Absolventi pro 1. a 2. rok jsou osvobozeni od placení členských příspěvků	0 Kč
Absolventi pro 3. rok mají snížený členský příspěvek	830 Kč
Nepracující důchodci	410 Kč
Nedohledatelní	0 Kč
Mateřská dovolená	0 Kč
Pozdní vstup	10 000 Kč

Zdroj: www.lkcr.cz

2.3. Zdravotní pojištění

Zdravotní veřejné pojištění je určeno k úhradě nákladů zdravotní péče a upravuje jej zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých

souvisejících zákonů. Podle zmíněného zákona vzniká zdravotní pojištění dnem narození, jde-li o osobu s trvalým pobytem na území České republiky. Další varianta vzniku je den, kdy se osoba bez trvalého pobytu na území České republiky stala zaměstnancem, anebo dnem získání trvalého pobytu na území České republiky. Zdravotního pojištění zaniká dnem úmrtí pojištěnce nebo dnem prohlášení za mrtvého. Zdravotní pojištění zanikne také dnem, kdy osoba bez trvalého pobytu na území České republiky přestala být zaměstnancem, a den ukončení trvalého pobytu na území České republiky. Toto pojištění je povinné pro každého občana ČR.

Plátcí pojistného zdravotního pojištění se rozdělují do daných skupin:

- pojištěnci⁶,
- zaměstnavatelé⁷,
- stát⁸.

Každý pojištěný má nárok na bezplatnou základní zdravotní péči. Příslušná zdravotní pojišťovna je povinna zajistit poskytování zdravotní péče svým pojištěncům. Každé zdravotní zařízení má uzavřené smlouvy o poskytování a úhradě zdravotní péče s danými zdravotními pojišťovnami. Před uzavřením této smlouvy mezi zdravotním zařízením a konkrétní zdravotní pojišťovnou se koná výběrové řízení.⁹

2.3.1. Výběrové řízení na uzavření smlouvy se zdravotními pojišťovnami

Konání výběrového řízení může navrhnout zdravotní pojišťovna nebo zdravotnické zařízení oprávněné poskytovat zdravotní péči v příslušném oboru. Výběrové řízení vyhlašuje krajský úřad, kde se místní příslušnost krajského úřadu řídí místem provozování zdravotnického zařízení. Tímto se příslušný krajský úřad stává vyhlašovatelem a konkrétní lékař uchazečem.

Podle zákona o veřejném zdravotním pojištění musí vyhlášení výběrového řízení obsahovat:

- rozsah zdravotní péče a území, pro které má být poskytována a označení zdravotní pojišťovny, je-li zdravotní pojišťovna navrhovatelem výběrového řízení,
- lhůtu, ve které lze podat nabídku; tato lhůta nesmí být kratší než 30 pracovních dnů,
- místo pro podání přihlášky.

⁶ § 5 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souv. zákonů

⁷ § 6 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souv. zákonů

⁸ § 7 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souv. zákonů

⁹ § 46–52 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souv. zákonů

Vyhlašovatel zřizuje pro každé výběrové řízení komisi. Členy komise jsou zástupci krajského úřadu, jde-li o výběrové řízení vyhlašované krajským úřadem, nebo zástupce Ministerstva zdravotnictví, jde-li o výběrové řízení vyhlašované tímto ministerstvem, dále zástupce příslušné profesní organizace, zástupce příslušné zdravotní pojišťovny, a nakonec ještě odborník pro druh zdravotní péče, která má být zdravotnickým zařízením poskytována.

Komise je schopna se usnášet, je-li přítomna nadpoloviční většina všech členů komise. Rozhodnutí je přijato, hlasovala-li pro něj nadpoloviční většina přítomných členů komise. V případě rovnosti hlasů rozhoduje hlas zástupce příslušné zdravotní pojišťovny. O průběhu a výsledku výběrového řízení komise vyhotoví zápis, který podepíše předseda a všichni přítomní členové komise. Náklady spojené s vyhlášením výběrového řízení o činnosti komise hradí vyhlašovatel a náklady spojené s účastí na výběrovém řízení hradí uchazeč.

Při posuzování přihlášek členové komise přihlížejí zejména k dobré pověsti zdravotnického zařízení, k disciplinárním opatřením uloženým podle zvláštního zákona, k etickému přístupu k pacientům, k přístupu zdravotnického zařízení v oblasti zvyšování bezpečí pacienta a kvality péče, ke stížnostem na poskytování zdravotní péče, ke zjištěným nedostatkům v hospodaření zdravotnického zařízení včetně daňových nedoplatků apod.

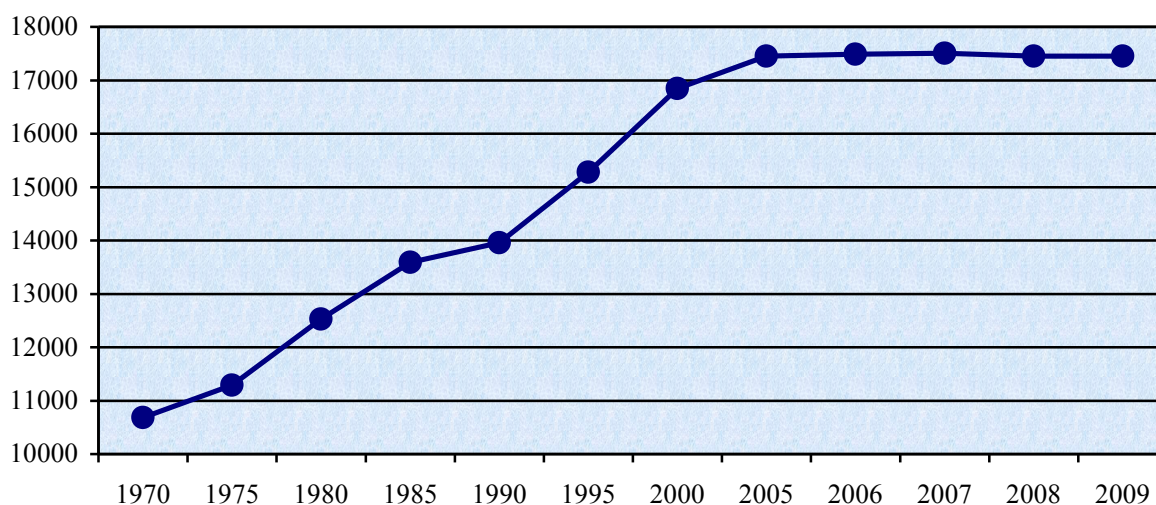
Vyhlašovatel je povinen zveřejnit výsledek výběrového řízení včetně počtu získaných hlasů. Zdravotní pojišťovna přihlíží k výsledkům výběrového řízení při uzavírání smluv o poskytování a úhradě zdravotní péče, avšak výsledek výběrového řízení nezakládá právo na uzavření smlouvy se zdravotní pojišťovnou.

2.4. Časový vývoj

V současné době se v České republice nachází osm lékařských fakult. Loňským rokem přibyla lékařská fakulta v městě Ostrava. Každá z těchto fakult nabízí studentům šestiletý studijní program Všeobecného lékařství, a to pouze v prezenční formě.

Ačkoliv lékařských fakult přibývá, poslední roky nastala klesající tendence počtu absolventů lékařských univerzit. Před 15ti lety úspěšně ukončilo medicínu okolo 1300 studentů. V dnešní době klesl tento počet na 800 absolventů všeobecného lékařství ročně. Níže uvedený graf 2.4.1. zobrazuje vývoj počtu lékařů, podnikajících jako fyzické osoby za posledních čtyřicet let. Tento graf vychází z tabulky v příloze č. 1, která navíc zobrazuje věkové složení lékařů.

Graf 2.4.1 Vývoj počtu lékařů jako fyzické osoby



Zdroj: www.uzis.cz

2.5. Všeobecný praktický lékař

Lékařství se stále vyvíjí a postupem času vzniká mnoho lékařských oborů a zaměření. V běžném životě se nejčastěji setkáváme s formou všeobecného praktického lékaře, která je specializací jako každá jiná, po absolvování postgraduálního studia, tj. I. atestace.¹⁰ Praktický lékař se v praxi setkává se všemi problémy celé populace, a to bez ohledu na věk, původ, sociální postavení atd.

Podle Ústavu zdravotnických informací a statistiky České republiky¹¹ praktičtí lékaři tvoří okolo třinácti procent všech lékařů v naší zemi. K roku 2009 se tedy udává 5 370 praktických lékařů, z toho 2 088 představují muži a 3 282 ženy.

Česká právní úprava vychází ze zásady, že pacient od roku 1990 má právo si zvolit praktického lékaře a zdravotnické zařízení pro poskytování zdravotní péče. Podmínkou je, aby lékař, kterého si zvolí, měl uzavřenou smlouvu o poskytování zdravotní péče s jeho zdravotní pojišťovnou. V opačném případě si musí hradit neakutní péči u tohoto lékaře sám (tzv. přímá platba), pokud ho lékař rovnou oprávněně neodmítne. S právem na volbu lékaře souvisí i pacientovo právo na změnu lékaře, které je však omezeno na jednu změnu za tři měsíce.

¹⁰ <http://www.sanquis.cz/index2.php?linkID=art562>

¹¹ <http://www.uzis.cz/>

Zákon o veřejném zdravotním pojištění¹² jasně vymezuje důvody, pro které může lékař pacienta odmítnout vyšetřit či převzít do péče. Lékař je povinen pacienta přijmout, pokud nenastane žádná z níže uvedených situací:

- zvolený lékař nemá smlouvu se zdravotní pojišťovnou pacienta – v takovém případě jej může buď rovnou odmítnout, nebo mu nabídnout vyšetření za přímou úhradu,
- přijetím pacienta by bylo „překročeno únosné pracovní zatížení“ lékaře – to záleží na posouzení samotného lékaře a v případě pochybností o skutečné pracovní vytíženosti lékaře může nechat postup lékaře prověřit svou zdravotní pojišťovnu,
- v případě praktického lékaře také pro přílišnou vzdálenost ordinace od místa bydliště pacienta (zejména pro nemožnost zajištění řádné návštěvní služby).

V případě tzv. nutné a neodkladné péče dané důvody neplatí a lékař je povinen pacienta přijmout.¹³

Při rozhodování, zda pro provozování lékařské praxe zvolit právní formu fyzické či právnické osoby, může brát lékař v úvahu nejrůznější faktory. Převážná většina praktických lékařů zvolila právní formu podnikání fyzické osoby, což znamená, že soustavná činnost je prováděna samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku. V tomto případě je lékař považován za OSVČ, jehož příjmy se posuzují podle ustanovení v § 7 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů¹⁴. Forma právnické osoby má oproti podnikání OSVČ mnoho výhod, které se mohou projevit především v problémových situacích, jakými jsou např. prodej lékařské praxe, převedení praxe na potomky nebo při dědickém řízení.

Na základě zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů nedochází u fyzické osoby k převodu registrace nestátního zdravotnického zařízení ani smluv se zdravotními pojišťovnami na kupujícího, potomky popř. na dědice. Fyzická osoba může prodat, zdědit nebo převést pouze věci movité, tedy vybavení ordinace, ale to hlavní pro provozování lékařské praxe, čímž jsou právě registrace nestátního zdravotnického zařízení a uzavřené smlouvy se zdravotními pojišťovnami, jsou u dalšího majitele neplatné. Také dědic po zemřelém soukromém lékaři, který jako fyzická osoba provozoval nestátní zdravotnické zařízení, nezdědí smlouvy se zdravotními pojišťovnami, registraci a dokonce ani případné nájemní smlouvy. Získá pouze majetek.

¹² Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů

¹³ <http://www.toplekar.cz/zivotni-situace/lekar/>

¹⁴ § 7 odst. 1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Na druhou stranu právnická osoba má možnost volně nakládat se svojí praxí a rozhodovat o její budoucnosti. Může celou svou praxi prodat, kde prodej se bude uskutečňovat na základě smlouvy o prodeji podniku¹⁵ nebo přenechat svému nástupci, aniž by to mělo vliv na uzavřené smlouvy a registraci.

V případě úmrtí lékaře provozujícího lékařskou praxi jako právnická osoba, např. s.r.o., stane se celá firma předmětem dědického řízení, které se řídí občanským zákoníkem¹⁶. Pokud bude někdo z oprávněných dědiců schopen ujmout se výkonu lékařské praxe a bude k tomu odborně způsobilý, může pokračovat v provozování nestátního zdravotnického zařízení, popřípadě si mohou zajistit odborného zástupce způsobilého k poskytování zdravotní péče v příslušném oboru, nebo mohou toto zdravotní zařízení prodat.

¹⁵ § 476 - 488 ObchZ

¹⁶ § 460 - 487 ObčZ

3. Právní, účetní a daňové aspekty forem podnikání

V českém právním systému existují dva typy forem podnikání. První skupinu představují fyzické osoby, pod kterou spadají především živnostníci. Druhou skupinou forem podnikání jsou právnické osoby, což jsou vytvořené subjekty a jsou zapsány v obchodním rejstříku.

3.1. Fyzická osoba

3.1.1. Právní aspekty fyzických osob

Z právního hlediska vznik fyzické osoby (dále jen „FO“) nastává narozením, avšak způsobilost k právním úkonům podle Občanského zákoníku¹⁷ (dále jen „ObčZ“) vzniká až zletilostí, a to dovršením osmnáctého roku.

Fyzickými osobami jsou:

- a) Osoby podnikající na základě *živnostenského oprávnění*: tyto osoby jsou povinny se řídit živnostenským zákonem¹⁸. Tento zákon vymezuje živnost jako soustavnou činnost provozovanou samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost a za účelem dosažení zisku. Živnosti se dělí na ohlašovací, které při splnění stanovených podmínek smějí být provozovány na základě ohlášení, a koncesované, ty smějí být provozovány na základě koncese.
- b) Osoby *zapsané v obchodním rejstříku*: FO se zapisuje do obchodního rejstříku vždy, jestliže výše jejích výnosů nebo příjmů snížených o daň z přidané hodnoty, je-li součástí výnosů nebo příjmů, dosáhla nebo přesáhla za dvě po sobě bezprostředně následující účetní období v průměru částku sto dvacet milionů Kč.¹⁹ Je možné i dobrovolný zápis.
- c) Osoby podnikající na základě *jiného oprávnění podle zvláštního předpisu*: do této skupiny spadají činnosti, které jsou prováděny na základě jiného než živnostenského oprávnění vydaného podle zvláštních předpisů. K těmto činnostem je potřeba většinou státní zkouška. Jsou to např. daňoví poradci, advokáti, lékaři, soudní exekutoři, makléři, správci konkursní podstaty, znalci, tlumočníci, psychoterapeuti atd.
- d) *Soukromě hospodařící zemědělci* zapsaní v evidenci.

¹⁷ Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník

¹⁸ Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání

¹⁹ § 34 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

3.1.2. Účetní aspekty fyzických osob

Z účetního hlediska může fyzická osoba vést daňovou evidenci nebo účetnictví.

V případě, že se podnikatel rozhodne pro daňovou evidenci²⁰, musí splnit zákonem dané podmínky:

- obrat podle § 6 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty²¹, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti nepřesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,
- FO není zapsaná v obchodním rejstříku,
- neukládá FO vést účetnictví zvláštní právní předpis,
- není účastníkem sdružení bez právní subjektivity podle ObčZ, pokud alespoň jeden z účastníků není účetní jednotkou,
- není účetní jednotkou²².

Daňovou evidenci upravuje zákon o daních z příjmů²³ a představuje záznamy o všech příjmech a výdajích a také o majetku a závazcích. Tyto záznamy zajišťují zjištění základu daně z příjmů. Daňová evidence je finančně a časově méně náročná než vedení účetnictví. Ve většině případů si ji podnikatel může vést sám. Daňová evidence se vede pomocí softwaru nebo ručně. Poplatník je povinen uchovávat daňovou evidenci za všechna zdaňovací období, pro která neskončila lhůta pro vyměření daně stanovená daňovým řádem²⁴. Podle tohoto zákona nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí tři roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení²⁵.

Pokud se fyzická osoba stane účetní jednotkou, pak je povinna vést účetnictví. V tomto případě se řídí zákonem o účetnictví²⁶. Tuto variantu si podnikatel může zvolit také zcela dobrovolně, avšak s vědomím, že musí vést účetnictví nejméně pět po sobě jdoucích účetních období, ve kterých vedl účetnictví. O účetnictví se zmíním později, v další podkapitole o podnikání právnických osob.

²⁰ Daňovou evidenci definuje § 7b ZDzP

²¹ Zákon č. 235/2004 Sb., o DPH

²² Definice podle § 1 odst. 2) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

²³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

²⁴ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

²⁵ § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

²⁶ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

3.1.3. Daňové aspekty fyzických osob

Všechny fyzické osoby, které podnikají, nebo jsou zaměstnány v pracovně-právním vztahu, popřípadě dosahují příjmy jiným způsobem, jsou povinny z těchto příjmů odvést daň. Příjmem se rozumí veškerá peněžní i nepeněžní plnění.

Ke stanovení daňové povinnosti je potřeba určení základu daně. Základem daně se rozumí částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení. Pro zjištění základu daně se vychází z § 23 ZDzP.

Snahou každé podnikající fyzické osoby je, dosáhnout v daňovém přiznání legální cestou co nejnižšího výpočtu daňové povinnosti. Právní forma fyzické osoby dává podnikateli na rozdíl od právnické osoby větší prostor pro daňovou optimalizaci. Základním cílem daňové optimalizace je snížení daňové povinnosti podle legislativy.

V první řadě fyzická osoba s příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti²⁷, vedoucí daňovou evidenci popř. účetnictví, se může v závěru roku rozhodnout, že v daňovém přiznání za dané zdaňovací období uplatní paušální výdaje.²⁸ Uplatní-li poplatník výdaje procentem z příjmů, má se za to, že v částce výdajů jsou zahrnuty veškeré výdaje poplatníka, vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti. Poplatník, který takto uplatňuje výdaje, je povinen vždy vést záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činností.²⁹

Pro poplatníka je vhodné vypočítat daňovou povinnost podle obou variant, a to pomocí skutečných výdajů a poté výdajů uplatněných paušálem. Poplatník se nakonec rozhodne, která varianta je pro něj výhodnější.

Pokud se podnikatel rozhodne přejít na stanovení výdajů formou paušálu, musí upravit základ daně za zdaňovací období předcházející zdaňovanému období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo.

Základ daně se upravuje o následující položky³⁰ :

a) poplatník, který vede účetnictví:

- zvýšení ZD o zůstatky vytvořených rezerv a opravných položek, o zálohy, o výnosy příštích období a výdaje příštích období,

²⁷ § 7 odst. 1 písm. a) až c) a § 7 odst. 2 ZDzP

²⁸ § 7 odst. 7 ZDzP

²⁹ § 7 odst. 7 ZDzP

³⁰ § 23 odst. 8 písm. b) ZDzP

- snížení ZD o příjmy příštích období a náklady příštích období; nájemné včetně nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku se do ZD zahrne pouze v poměrné výši připadající ze sjednané doby na příslušné zdaňovací období do ukončení podnikatelské činnosti a do ukončení pronájmu,

b) poplatník, který vede daňovou evidenci:

- zvýšení ZD o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem³¹, o cenu nespotřebovaných zásob, a o zůstatky vytvořených rezerv,
- snížení ZD o hodnotu závazků, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, s výjimkou přijatých a zaplacených záloh, nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci se do základu daně zahrne pouze v poměrné výši připadající ze sjednané doby na příslušné zdaňovací období.

Tab. 3.1.3.1. Přehled paušálních výdajů podle § 7 ZDzP

Druh příjmů	Procento paušálních výdajů pro rok 2009	Procento paušálních výdajů pro rok 2010 a 2011
Ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství	80 %	80 %
Ze živností řemeslných	80 %	80 %
Z ostatních neřemeslných živností	60 %	60 %
Z jiného podnikání podle zvláštních předpisů	60 %	40 %
Z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, autorských práv vč. práv příbuzných právu autorskému a to vč. příjmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem	60 %	40 %
Z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním	60 %	40 %

³¹ s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst.2 písm. y) ZDzP

Příjmy znalce, tlumočníka, zprostředkovatele kolektivních sporů, zprostředkovatele hromad. smluv podle autorského zákona ³² , rozhodce za činnost podle zákona o rozhodčím řízení ³³	60 %	40 %
--	------	------

Zdroj: §7 ZDzP

Další způsob daňové optimalizace spočívá v uplatnění odčitatelných položek³⁴. Tyto položky se odečítají od základu daně. V zákoně o dani z příjmu nalezneme výčet veškerých nezdanitelných položek a také podmínky pro jejich uplatnění. Odečtení těchto částek není povinné, ale dobrovolné. Přehled odčitatelných položek uvádím v tabulce.

Tab. 3.1.3.2. Přehled odčitatelných položek u fyzických osob

Odčitatelná položka	2009, 2010 a 2011
Dary (§ 15 odst. 1 a 2)	min. 2 % ZD nebo 1000 Kč, max. 10 % ZD
Darování krve (§ 15 odst. 1)	oceněno částkou 2000 Kč za jeden odběr
Úroky z úvěrů ze stavebního nebo hypotečního úvěru (§ 15 odst. 3 a 4)	max. 300 000 Kč
Penzijní připojištění (§ 15 odst. 5)	max. 12 000 Kč (snížené o 6000 Kč)
Životní soukromé pojištění (§ 15 odst.6)	max. 12 000 Kč
Členské příspěvky odborové – platí pro členy odborové organizace (§ 15 odst.7)	max. 3000 Kč
Úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání (§ 15 odst. 8)	max. 10 000 Kč poplatník se zdrav.postižením 13 000 Kč poplatník s těžším zdrav.postižením až 15 000 Kč
Ztráta (§ 34 odst. 1 a 2)	Ztráta vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaň. období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaň. obdobích následujících bezprostředně po období, za které se ztráta vyměřuje.
Výdaje na výzkum a vývoj (§ 34 odst. 4, 5 a 6)	100 % výdajů
Výdaje na výuku žáků (§ 34 odst. 3)	30 % výdajů

Zdroj: § 15 a § 34 ZDzP

Pozn.: roční sazby

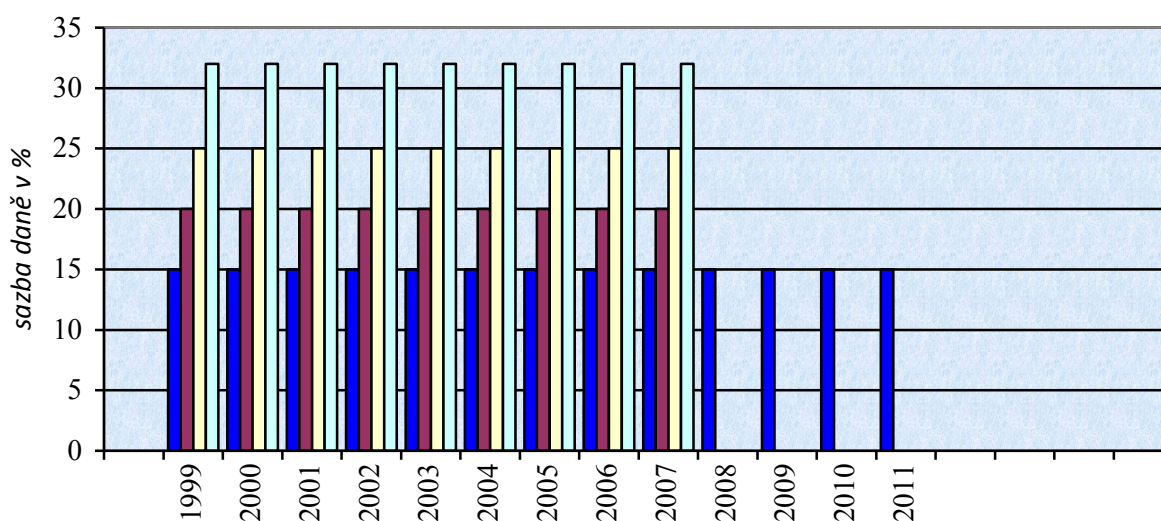
³² Zákon 121/2000 Sb., autorský zákon

³³ Zákon 216/1994 Sb., o rozhodčím řízení

³⁴ § 34 ZDzp

Poměrně nestabilní je sazba daně z příjmů fyzických osob. Mění se a vyvíjí, a to nejčastěji se změnou vlády v naší zemi. Od roku 1993 byla v České republice nastolena daň progresivní, po daňové reformě v roce 2008 byla zavedena daň lineární v sazbě 15 %, která je platná i pro tento rok. Daň se stanoví z upraveného základu daně zaokrouhleného na celé stokoruny dolů. Vývoj sazby daně z příjmů FO od rok 1999 do roku 2011 je uveden v následujícím grafu.

Graf 3.1.3.1. Vývoj sazby daně z příjmů u FO v ČR



Zdroj: <http://business.center.cz> + vlastní zpracování

Po určení základu daně, odečtení odčitatelných položek a následného výpočtu daně, může fyzická osoba vedoucí daňovou evidenci popř. účetnictví uplatnit podle zákona o daních z příjmů tzv. slevy na dani³⁵ a daňové zvýhodnění³⁶, které jsou uvedeny v tabulce. Podnikatel má právo si tyto částky odečíst od vypočtené daňové povinnosti.

Tab. 3.1.3.3. Přehled slev a daňového zvýhodnění u fyzických osob

Slevy na dani	2009 a 2010	2011
Na poplatníka (§35ba odst. 1 písm. a)	24 840 Kč	23 640 Kč
Na manželku (manžela) (§35ba odst. 1 písm. b)	24 840 Kč	24 840 Kč
Na manželku (manžela) - držitel průkazu ZTP/P (§35ba odst. 1 písm. b)	49 680 Kč	49 680 Kč

³⁵ § 35 a § 35ba ZDzP

³⁶ § 35c ZDzP

Poplatník, pobírá-li invalid. důchod pro invaliditu I. a II. stupně (§35ba odst. 1 písm. c)	<i>2 520 Kč</i>	<i>2 520 Kč</i>
Poplatník, pobírá-li invalidní důchod pro invaliditu III. stupně (§35ba odst. 1 písm. d)	<i>5 040 Kč</i>	<i>5 040 Kč</i>
Držitel průkazu ZTP/P (§35ba odst.1 písm. e)	<i>16 140 Kč</i>	<i>16 140 Kč</i>
Poplatník, soustavně se připravující na budoucí povolání studiem a to až do 26 let (§35ba odst. 1 písm.f)	<i>4 020 Kč</i>	<i>4 020 Kč</i>
Za každého zaměstnance se zdravotním postižením (§35 odst.1 pís.a)	<i>18 000 Kč</i>	<i>18 000 Kč</i>
Za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením (§35 odst. 2 pís.b)	<i>60 000 Kč</i>	<i>60 000 Kč</i>
Daňové zvýhodnění na vyživované dítě (§35c odst. 1)	<i>11 604 Kč</i>	<i>11 604 Kč</i>

Zdroj: § 35, § 35c, § 35ba ZDzP

Pozn.: roční sazby

Z důvodu pokrytí následků povodní v roce 2010 vláda České republiky svými opatřeními snížila slevu na dani na poplatníka pro rok 2011 o 1200 Kč za rok. Opatření je platné pouze pro rok 2011. V roce 2012 by se měla sleva opět zvýšit na úroveň z roku 2010, tedy na 24 840 Kč za rok.

Slevu na dani na manželku (manžela) si může poplatník uplatnit pouze v případě, že žijí v jedné domácnosti a manželka (manžel) nemá vlastní příjem přesahující za zdaňovací období 68 000 Kč. Do vlastního příjmu manželky (manžela) se nezahrnují dávky státní sociální podpory, dávky sociální péče, příspěvek na péči, sociální služby, dávky pomoci v hmotné nouzi, státní příspěvky na penzijní připojištění se státním příspěvkem, státní příspěvky podle zákona o stavebním spoření a o státní podpoře stavebního spoření a stipendium poskytované studujícím soustavně se připravujícím na budoucí povolání. Také se nezapočítává příjem plynoucí z důvodu péče o blízkou nebo jinou osobu, která má nárok na příspěvek na péči podle zákona o sociálních službách, který je od daně osvobozen. U manželů, kteří mají majetek ve společném jmění manželů, se do vlastního příjmu manželky (manžela) nezahrnuje příjem, který plyne druhému z manželů nebo se pro účely daně z příjmů považuje za příjem druhého z manželů.³⁷

Poplatník má právo na uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě pouze po splnění podmínek dané ZDzP³⁸. Je-li nárok poplatníka na daňové zvýhodnění vyšší než daňová povinnost, je vzniklý rozdíl daňovým bonusem. Daňový bonus může být uplatněn, je-

³⁷ § 35ab odst. 2 písm. b) ZDzP

³⁸ § 35c ZDzP

li jeho výše alespoň 100 Kč, maximálně však 52 200 Kč ročně. Daňový bonus může uplatnit poplatník, který ve zdaňovacím období měl příjmy alespoň ve výši šestinásobku minimální mzdy k počátku příslušného zdaňovacího období.

3.2. Právnícká osoba

3.2.1. Právní aspekty právníckých osob

Právníckými osobami podle ObčZ³⁹ jsou:

- sdružení fyzických nebo právníckých osob,
- účelová sdružení majetku,
- jednotky územní samosprávy,
- jiné subjekty, o kterých to stanoví zákon.

Právnícké osoby vznikají dnem, ke kterému jsou zapsány do obchodního nebo jiného zákonem určeného rejstříku, pokud nestanoví zvláštní zákon jejich vznik jinak. Největší část PO představují obchodní společnosti, což jsou společnosti založené za účelem podnikání, nestanoví-li právo Evropských společenství či zákon jinak⁴⁰. Všechny obchodní společnosti jsou vymezeny v ObchZ a jsou povinny se jim řídit.

Rozlišujeme tyto druhy společností:

- Osobní společnosti: neexistuje povinnost základního kapitálu ani vkladu společníka. Všichni společníci jsou povinni osobně se účastnit na činnosti společnosti. Smrtí společníka obvykle zaniká celá společnost.

- veřejná obchodní společnost

Ve veřejné obchodní společnosti musí podnikat pod společnou firmou minimálně 2 osoby a za závazky společnosti ručí společně a nerozdílně celým svým majetkem společnosti.

Zisk a ztráta se rozdělují rovným dílem, pokud společenská smlouva neurčí jinak.

- komanditní společnost

Tato společnost obsahuje také prvky kapitálové společnosti. K jejímu založení je potřeba minimálně 1 komplementáře a 1 komandistu. Komplementář představuje osobní společnost,

³⁹ § 18 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník

⁴⁰ § 56 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

kdežto komandista kapitálovou. Komandista je povinen vložit do základního kapitálu vklad minimálně 5.000,- Kč. Komplementáři jsou jediní, kteří jsou oprávněni k obchodnímu vedení společnosti a případnou ztrátu si rozdělují mezi sebou rovným dílem.

- Kapitálové společnosti: základní kapitál a vklad společníků je povinný. Společníci se nemusejí osobně podílet na činnosti společnosti a ručí za závazky jen omezeně nebo vůbec.

- *akciová společnost*

Základní kapitál se rozděluje na určitý počet akcií o určité jmenovité hodnotě. Akcionář neručí za závazky společnosti. Společnost může založit pouze jedna osoba, ale jen v případě, že je právnickou osobou. V případě fyzických osob musí být alespoň 2 zakladatelé. Při zakládání společnosti s veřejnou nabídkou akcií musí být složen základní kapitál v minimální hodnotě 20 000 000 Kč. Bez veřejné nabídky akcií činí kapitál alespoň 2 000 000 Kč.

- *společnost s ručením omezeným*

Společnost může založit pouze jedna osoba, a proto je tato společnost nejrozšířenější. Má však omezený počet společníků, kterých může být maximální 50. Společníci ručí za závazky společnosti do výše souhrnu nesplacených částí vkladů všech společníků. Základní kapitál musí být alespoň 200 000 Kč a každý společník musí vložit minimálně 20 000 Kč. Obchodní podíl může být zděděn.

- Družstva: musí založit minimálně 2 právnické osoby nebo alespoň 5 fyzických osob. Členové neručí za závazky svým majetkem. Základní kapitál musí být splacen ve výši alespoň 50 000 Kč. Členství v družstvu zaniká smrtí, kde dědic má právo na požádání o členství.

3.2.2. Účetní aspekty právnických osob

Všechny právnické osoby jsou účetními jednotkami, které jsou povinny vést účetnictví. Hlavním právním předpisem pro účetnictví je zákon o účetnictví⁴¹. Tento zákon ukládá povinnost vést účetnictví od data vzniku, tj. od data zápisu do obchodního rejstříku. K tomuto datu jsou právnické osoby povinny otevřít účetní knihy⁴² a sestavit zahajovací rozvahu⁴³.

⁴¹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

⁴² § 17 ZÚ

⁴³ § 19 ZÚ

Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.⁴⁴ Dále také účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí.

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Jsou povinny sestavit účetní závěrku k rozvahovému dni⁴⁵. Účetní závěrka musí obsahovat rozvahu (bilance aktiv a pasiv), výkaz zisku a ztrát a přílohu, která vysvětluje a doplňuje informace. Účetní závěrka může zahrnovat i přehled o peněžních tocích nebo přehled o změnách vlastního kapitálu.

Dále také musí účetní závěrka podle zákona o účetnictví obsahovat:

- jméno a příjmení, obchodní firmu nebo název účetní jednotky,
- identifikační číslo, pokud je má účetní jednotka přiděleno,
- právní formu účetní jednotky,
- předmět podnikání nebo jiné činnosti, případně účel, pro který byla zřízena,
- rozvahový den⁴⁶ nebo jiný okamžik, k němuž se účetní závěrka sestavuje,
- okamžik sestavení účetní závěrky.

3.2.3. Daňové aspekty právnických osob

Základem daně pro výpočet daně z příjmů právnických osob je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.⁴⁷ Pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta).

Zdaňovacím obdobím podle ZDzP je:

- kalendářní rok,
- hospodářský rok⁴⁸,
- období od rozhodného dne fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva do konce kalendářního roku nebo hospodářského

⁴⁴ § 2 ZÚ

⁴⁵ § 19 ZÚ

⁴⁶ § 9 ZÚ

⁴⁷ § 23 ZDzP

⁴⁸ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

roku, ve kterém byly fúze nebo převod jmění na společníka anebo rozdělení zapsány v obchodním rejstříku,

- účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců.

Právnícká osoba nemůže využít některých daňových optimalizačních výhod, které nabízí zákon o daních z příjmů pro podnikatele z řad fyzických. Může si uplatnit odčitatelné položky, které si od základu daně odečte. Přehled odčitatelných položek se nachází v opět v tabulce.

Tabulka 3.2.3.1. Přehled odčitatelných položek u PO

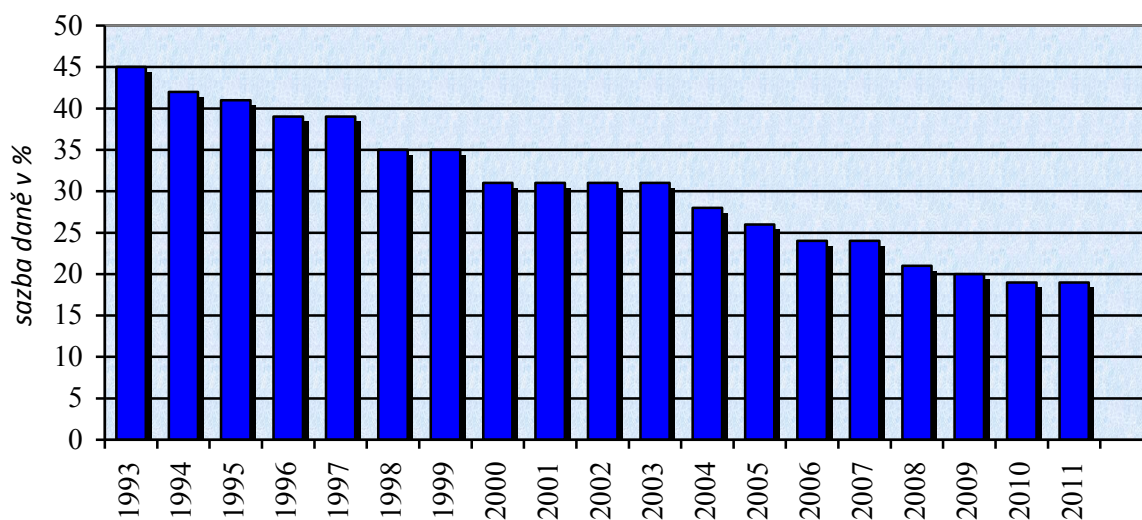
Odčitatelné položky	2009, 2010 a 2011
Poskytnuté dary (§ 20 odst. 8 až 12)	min. 2000 Kč, max. 5% ZD
Výdaje na výzkum a vývoj (§ 34 odst. 4, 5 a 6)	100 % výdajů
Ztráta (§ 34 odst. 1 a 2)	Ztráta vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaň. období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaň. obdobích následujících bezprostředně po období, za které se ztráta vyměřuje.

Zdroj: § 20 a § 34 ZDzP

Pozn.: roční sazby

Daň se vypočte ze sníženého základu daně, který se zaokrouhlí na celé tisícičkoruny dolů. Sazba daně z příjmů právnických osob má od roku 1993 klesající tendenci. V roce 2009 byla sazba daně stanovena na 20%, avšak v pro rok 2010, 2011 klesla sazba daně z příjmů právnických osob na 19 %. Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob od roku 1993 do roku 2011 je vyobrazen v následujícím grafu.

Graf 3.2.3.1 Vývoj sazby daně z příjmů PO v ČR



Zdroj: <http://business.center.cz> + vlastní zpracování

Právnícká osoba má také možnost si uplatnit slevu na dani, kterých je o poznání méně než u osob fyzických. Přehled slev je uveden v tabulce.

Tabulka 3.2.3.2. Přehled slev u PO

Slevy na dani	2009, 2010	2011
Za každého zaměstnance se zdravotním postižením (§35 odst.1 písm.a)	18 000 Kč	18 000 Kč
Za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením (§35 odst. 2 písm. b)	60 000 Kč	60 000 Kč
Pokud poplatníci zaměstnávají nejméně 25 zaměstnanců, u nichž podíl zaměstnanců, kteří jsou osobami se zdravotním postižením, činí více než 50% průměrného ročního přepočteného počtu všech jejich zaměstnanců (§35 odst. 1 písm. c)	50 % ZD	zrušeno

Zdroj: §35 ZDzP

Pozn.: roční sazby

3.3. Změna právní formy podnikání

Každá OSVČ, která přemýšlí o změně právní formy podnikání z fyzické osoby na osobu osobu, musí zohlednit veškerá pro a proti. Jak již bylo zmíněno, mezi nejčastější formy

podnikání právnických osob, kterou si osoba fyzická při přeměně statusu zvolí, je **společnost s ručením omezeným** a proto se dále v mé práci budu zabývat pouze touto společností.

Společnost s ručením omezeným může podle ObchZ založit pouze jedna osoba, která se tímto stává zakladatelem a zároveň i jednatelem (statutární orgán ⁴⁹).

Podnikatel musí provést několik kroků, aby dospěl ke vzniku společnosti:

a) založení společnosti – založení společnosti probíhá pomocí sepsání společenské smlouvy⁵⁰. Společenská smlouva musí být sepsána formou notářského zápisu a musí obsahovat podle ObchZ tyto náležitosti:

- firmu a sídlo společnosti,
- určení společníků uvedením firmy nebo názvu a sídla právnické osoby nebo jména a bydliště fyzické osoby,
- předmět podnikání (činnosti),
- výši základního kapitálu a výši vkladu každého společníka včetně způsobu a lhůty splácení vkladu,
- jména a bydliště prvních jednatelů společnosti a způsob, jakým jednají jménem společnosti,
- jména a bydliště členů první dozorčí rady, pokud se zřizuje,
- určení správce vkladu,
- jiné údaje, které vyžaduje obchodní zákoník.

b) splacení základního kapitálu – u s.r.o. je stanovena výše ZK min. 200 000,- Kč. Před podáním návrhu na zápis společnosti do obchodního rejstříku je nutné splatit alespoň 30% z každého vkladu, minimálně 100 000,- Kč. Pokud je zakladatelem pouze jedna osoba, musí splatit celou částku ZK. Pro tuto transakci je nejvhodnější zřízení jakéhokoliv bankovního účtu a složení vkladu na tento účet.

c) oprávnění k podnikání – společně s návrhem na zápis do obchodního rejstříku je podnikatel povinen doložit příslušná oprávnění k podnikání v podobě živnostenského listu, koncese nebo jiných oprávnění.

d) sídlo společnosti – k zajištění sídla společnosti je potřeba výpis z katastru nemovitosti (ne starší než 3 měsíce) osvědčující vlastnické právo k daným prostorám. V jiném případě písemný souhlas vlastníka nebo zmocněného správce.

⁴⁹ Ti, kteří jsou oprávněni smlouvou o zřízení právnické osoby, zakládací listinou nebo zákonem činit právní úkony právnické osoby ve všech věcech

⁵⁰ V případě jednoho zakladatele se sepisuje zakladatelská listina

e) výpis z rejstříku trestů – každý jednatel je povinen doložit výpis z rejstříku trestů, který není starší než 3 měsíce.

f) čestné prohlášení – každý jednatel dokládá také čestné prohlášení, že je plně způsobilý k právním úkonům, splňuje podmínky provozování živnosti podle § 6 zák. č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání a zároveň splňuje podmínky podle § 38l ObchZ.

g) návrh na zápis společnosti do OR - návrh na zápis do obchodního rejstříku se podává u příslušného rejstříkového soudu. Návrh na zápis podepisují všichni jednatele, podpisy musí být úředně ověřeny. Společně s návrhem na zápis se musí doložit také přílohy za společnost (společenská smlouva, doklady o splacení vkladu, a doklady o prostorách určené k sídlu společnosti) a za každého jednatele (výpis z rejstříku trestů a čestné prohlášení).

h) vznik společnosti – společnost vzniká zápisem do OR. Mezi obdobím založením a vznikem společnosti jednají ve věcech směřujících ke vzniku společnosti zakladatelé.

i) registrace – posledním krokem ke vzniku společnosti je přihlášení společnosti na příslušný finanční úřad. Dle daňového řádu⁵¹ je každý poplatník, který získá oprávnění k podnikatelské činnosti nebo začne provozovat jinou samostatnou výdělečnou činnost, povinen do 30 dnů podat přihlášku k registraci u místně příslušného správce daně. Přihláška k registraci platí pro všechny daně s výjimkou daně z přidané hodnoty, spotřební daně a daně z nemovitosti. K těmto daním se registruje pomocí příloh.

Společnost s ručením omezeným povinně vytváří rezervní fond, a to buď při vzniku společnosti, anebo ze zisku. Při vzniku společnosti může být zákonný rezervní fond⁵² vytvořen příplatky společníků nad základní kapitál, podle ObchZ musí být vytvořen v zákonné výši 10% základního kapitálu a je tvořen ke krytí ztrát společnosti. V případě tvoření ze zisku, musí společnost provést povinný příděl do zákonného rezervního fondu za rok, v němž poprvé čistý zisk vytvoří, a to ve výši nejméně 10% z čistého zisku, avšak ne více než 5% z hodnoty základního kapitálu. Tento fond se ročně doplňuje o částku určenou ve stanovách, nejméně však 5% z čistého zisku, až do dosažení rezervního fondu určené ve společenské smlouvě nebo stanovách, nejméně však do výše 10% základního kapitálu.⁵³

Přechody z FO na PO jsou realizovatelné během celého roku. Nejvhodnějším termínem bývá 1. leden, neboť k 31.12 se zpracovává řádná účetní závěrka, provádí se inventarizace majetku apod. Tím odpadá provedení mimořádných závěrkových prací, které by se musely provést, kdyby došlo k převodu v průběhu roku.

⁵¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

⁵² § 67 ObchZ

⁵³ § 124 odst. 1 ObchZ

Existují tři varianty, pomocí kterých můžeme změnit právní formu FO na PO:

- založení společnosti vkladem podniku,
- založení nové společnosti a následný prodej podniku,
- současné podnikání FO i s.r.o. s následným převedením aktiv a majetku na s.r.o.

3.3.1. Založení společnosti vkladem podniku

První možnost spočívá ve vkladu podniku FO, jakožto nepeněžitý vklad, do nově založené s.r.o. Podle ObchZ podnik představuje soubor hmotných, jakož i osobních a nehmotných složek podnikání. K podniku náleží věci, práva a jiné majetkové hodnoty, které patří podnikateli a slouží k provozování podniku nebo vzhledem ke své povaze mají tomuto účelu sloužit⁵⁴. Aby mohl být podnik vložen do základního kapitálu, musí být oceněn znalcem, který je jmenován soudem. OSVČ musí ukončit své podnikání a založit novou společnost, ve které se stane společníkem a většinou i jednatelem. Je také zapotřebí, aby podnikatel obstaral všechna ohlášení a registrace společnosti příslušným úřadům. Tato varianta je velmi časově i finančně náročná z důvodu již zmíněného oceňování veškerého nepeněžitého vkladu znalcem, a proto není často využívána.

V dnešní době se stává novým fenoménem koupě tzv. ready made společností (společnost na klíč). Tyto společnosti jsou zakládány jen z důvodu následného prodeje a nezapočaly svou činnost. Jsou také již zapsány v obchodním rejstříku a registrovány k příslušným daním. Za poplatek tímto podnikateli odpadají starosti se založením nové společnosti.

3.3.2. Založení nové společnosti a následný prodej podniku

Ve druhé variantě podnikatel zakládá společnost (ve většině případů pomocí peněžitých vkladů) a následně převádí ze svého majetku celý podnik smlouvou o prodeji podniku⁵⁵. Nevýhodou je značné jednorázové daňové zatížení podnikatele fyzické osoby a rovněž časová náročnost celého procesu. Výhodou je zde převod všech složek jednou smlouvou i bez souhlasu obchodních partnerů. Cena podniku je stanovena na základě údajů o souhrnu věcí, práv a závazků uvedených v účetní evidenci prodávávaného podniku.

⁵⁴ Viz. § 5 ObchZ

⁵⁵ Viz. § 476 - 488a ObchZ

3.3.3. *Současné podnikání FO i s.r.o. s následným převedením aktiv a majetku na s.r.o.*

K nejčastěji používané metodě patří založení společnosti peněžitými vklady a následné převedení podnikatelských aktiv a majetku z FO na novou s.r.o. Po založení společnosti je nutný souhlas obchodních partnerů s převodem obchodních vztahů. Také je zapotřebí ukončit pracovní vztahy se zaměstnanci a uzavřít nové pracovněprávní smlouvy mezi těmito nebo zcela novými zaměstnanci a novou společností. Výhodami této varianty změny FO na s.r.o. je rychlost řešení a postupné daňové zatížení. Na druhou stranu se mezi nevýhody řadí uzavírání většího počtu smluv při převodu všech složek podnikání.

Srovnání fyzické osoby jako OSVČ s právnickou osobou konkrétně společností s ručením omezeným z různých hledisek je uveden v tabulce.

Tab. 3.3.1. Srovnání OSVČ a s.r.o.

Hledisko	Fyzická osoba - OSVČ	Právnická osoba - s.r.o.
Ručení	Ručí celým svým majetkem.	Společníci ručí do výše nesplaceného ZK.
Název	Podniká pod svým jménem a příjmením.	Podniká pod libovolným názvem.
Delegace řízení	Nemůže účinně delegovat řízení podnikání na jinou osobu.	Je možné předat řízení jednatelem nebo dalším společníkům.
Způsob účtování	Za daných podmínek volba daňové evidence nebo účetnictví.	Povinnost vést účetnictví.
ZK	Nemá povinnost skládat základní kapitál.	Povinnost složení základního kapitálu.
Daň.zvýhodnění na vyživ.děti	Možnost uplatnění daňového zvýhodnění na děti.	Neexistuje.
Smrt podnikatele	V některých případech hrozí zánik podnikání.	Společnost z důvodu smrti nezaniká.
Prodej podniku	Během podnikání může zvyšovat cenu své práce, ale nebuduje žádnou hodnotu, kterou by bylo možné jednoduše převést na jinou osobu.	Hodnota společnosti se v čase zvyšuje, je možné ji prodat nebo předat potomkům.

Odčitatelné položky	Dar, úroky z úvěru, penzijní a životní pojištění, odborové příspěvky, úhrada za další vzdělávání (vše § 15 ZDzP), výzkum a vývoj (§ 34 ZDzP)	Náklady na výzkum a vývoj (§ 34 ZDzP), dary (§ 20 ZDzP)
Slevy na dani	Zaměstnávání zdrav.postižených, na poplatníka, na manželku, na invaliditu, na studium (§ 35 ZDzP)	Zaměstnávání zdrav.postižených (§35 ZDzP)
Daň z příjmů	Lineární sazba daně z příjmů 15 %.	Lineární sazba daně z příjmů 19 %

Zdroj: vlastní zpracování

4. Případová studie

Ve své případové studii se zaměřím na konkrétní lékařskou praxi Mudr. Karla Novotného (jméno bylo změněno) a budu vycházet ze skutečných dat z účetních období roku 2009 a 2010. Z těchto dat byla vypočtena daňová povinnost, zdravotní a sociální odvody OSVČ. Totožná data aplikuji i pro případnou právnickou osobu. Jako nejvhodnější se mi jeví společnost s ručením omezeným.

Informace o podnikateli:

Mudr. Karel Novotný v roce 1983 ukončil studium na lékařské fakultě v Olomouci. Po 10 letech v roce 1993 se rozhodl provozovat soukromou lékařskou praxi na základě oprávnění podle zvláštního předpisu jako osoba samostatně výdělečně činná – fyzická osoba. Není plátcem DPH a vede daňovou evidenci prostřednictvím externí účetní firmy. Jeho sídlo se nachází v místě trvalého bydliště a ordinace je umístěna v nedalekém objektu. Právo na užívání prostor pro ordinaci vychází z nájemní smlouvy. Jiné příjmy nepobírá a není ani účastníkem sdružení bez právní subjektivity. V žádném předchozím roce nedosáhl ztráty z podnikání podle § 5 odst. 3 ZDzP.

Lékař zaměstnává na pracovní smlouvu jednoho zaměstnance – zdravotní sestru. Na dohodu o provedení práce zaměstnává další 3 zaměstnance – uklízečku, asistenta a údržbáře. Fyzická osoba nevlastní zásoby, ceniny, neposkytl ani nepřijala zálohy.

Hmotný majetek je oceňován podle § 29 ZDzP. V interní směrnici podnikatele je uvedeno, že majetek s pořizovací cenou, která je pod hranici 3.000 Kč se účtuje přímo do spotřeby. Majetek Od 3.000 Kč do 40.000 Kč je drobným majetkem, účtuje se rovněž do spotřeby a eviduje se v knize drobného majetku. Majetek jehož cena překročí částku 40.000 Kč je dlouhodobým majetkem a do výdajů se uplatňují odpisy. Přehled plánovaných daňových odpisů uvádím v příloze č. 2.

Daňové odpisy v roce 2009:

Automobil Peugeot	72 900 Kč
Fréza-sníh	50 000 Kč
Automobil Škoda	342 720 Kč
Vedlejší stavby	39 511 Kč
<hr/>	
<i>Odpisy celkem</i>	<i>505 131 Kč</i>

Daňové odpisy v roce 2010:

Automobil Peugeot	48 600 Kč
Automobil Škoda	257 040 Kč
Vedlejší stavby	37 931 Kč
Přístroj na měření CRP	13 686 Kč
<i>Odpisy celkem</i>	<i>357 257 Kč</i>

Podle § 24 odst. 2 písm. zn) ZDzP se účtuje nehmotný majetek v daňové evidenci přímo do spotřeby a daňově uznatelnými výdaji se stávají ihned po zaplacení v plné výši. Není stanoven žádný finanční limit. Nebyl pořízen žádný nehmotný majetek.

Pro osobní automobily, zapsané do obchodního majetku, se lékař rozhodl v roce 2009 i 2010 uplatňovat paušální výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem⁵⁶. Tento paušál podle zákona⁵⁷ pro dané roky činil měsíčně 5 000 Kč na jeden vůz.

Lékař si pravidelně každý rok přispívá na životní pojištění, které si podle § 15 odst.6 ZDzP může odečíst od základu daně. Toto pojištění si může odečíst v plné výši a to 12.000 Kč za rok. Jiné odčitatelné položky nemá.

4.1. Rok 2009

4.1.1. Fyzická osoba – vedení daňové evidence v roce 2009

Vypočítám daň z příjmů FO pro rok 2009 a také povinné odvody zdravotního a sociálního pojištění OSVČ pro tentýž rok. Konkrétní výpočty jsou uvedeny v tabulkách.

Tab. 4.1.1.1. Výpočet daně z příjmů FO za zdaňovací období 2009

Příjmy podle § 7 ZDzP	2 509 100,-
Výdaje související příjmy podle § 7 ZDzP	1 178 081,-
Úhrn částek zvyšující rozdíl mezi příjmy a výdaji	1 721,- *
Úhrn částek snižující rozdíl mezi příjmy a výdaji	505 131,- *
Základ daně	827 609,-
Odčitatelné položky:	12 000,-
Životní pojištění § 15 odst.6 ZDzP	

⁵⁶ § 24 odst. 2 písm. zt) ZDzP

⁵⁷ podle ZDzP

ZD snížený o odčitatelné položky	815 609,-
Zaokrouhlený ZD	815 600,-
Sazba daně	15 %
Daň z příjmů	122 340,-
Slevy na dani a daňové zvýhodnění: Sleva na poplatníka § 35ba odst. 1 písm. a) ZDzP	24 840,-
Daňová povinnost	97 500,-

* částka 1 721 Kč se k ZD přičítá

* částka 505 131 Kč se od ZD odečítá

Úhrn částek zvyšující rozdíl mezi příjmy a výdaji obsahuje rozpuštění nevyčerpané rezervy v částce 1 721 Kč. Úhrn částek snižující rozdíl mezi příjmy a výdaji zahrnuje odpisy dlouhodobého hmotného majetku v hodnotě 505 131 Kč.

Tab. 4.1.1.2 Výpočet SP a ZP OSVČ

	Výpočet	Celkem
Sociální pojištění OSVČ	$0,5 \times ZD \times 0,292$	120 831,-
Zdravotní pojištění OSVČ	$0,5 \times ZD \times 0,135$	55 864,-
Celkem SP + ZP		176 695,-

Závěr:

- při vedení daňové evidence v roce 2009 činí daň z příjmů fyzických osob 97 500 Kč a odvody na zdravotní a sociální pojištění jsou 176 695 Kč,
- celkové daňové zatížení včetně odvodů na sociální a zdravotní pojištění při právní formě podnikání jako fyzická osoba jsou **274 195 Kč**.

4.1.2. Právnícká osoba – s.r.o. – vedení účetnictví v roce 2009

Pro následující postup a výpočty v mé případové studii, charakterizují princip odměňování a princip rozdělování zisku ve společnosti s ručením omezeným.

4.1.2.1 Princip odměňování společníků, jednatelů v s.r.o.

Odměny se mohou vyplácet na základě obchodněprávního nebo pracovněprávního vztahu. Vztah jednatelů a společnosti z titulu výkonu funkce je podle ObchZ⁵⁸

⁵⁸ § 261 odst. 3 písm. f) ObchZ

obchodněprávním vztahem. Protože se budu zabývat společností s jediným společníkem, který je zároveň jednatelem, je možné zvolit nároky a povinnosti ve vnitřním předpise, který společník schválí rozhodnutím jediného společníka, nahrazujícím rozhodování valné hromady⁵⁹. V tomto vnitřním předpise lze sjednat výši odměny za výkon funkce, způsob náhrady vynaložených nákladů spojených s výkonem funkce, kterými mohou být cestovní náhrady, popřípadě další nároky, jako je např. penzijní připojištění.

Odměna společníka na základě obchodněprávního vztahu je příjmem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDzP a podléhá 15 % zdanění.

Pobírá-li společník odměnu za práci pro společnost nižší než 5900 Kč měsíčně, podléhá tato odměna pouze odvodu pojistného na zdravotní pojištění, a to ve výši 9% za společnost a 4,5% za společníka.

Plyne-li společníkovi odměna za práci pro společnost alespoň v částce 5900 Kč měsíčně, podléhá odměna vedle odvodu pojistného na zdravotní pojištění také odvodu pojistného na důchodové pojištění ve výši 21,5 % za společnost a 6,5 % za společníka. Takovýto společník není však nemocensky pojištěn.

Odměna společníka vyplácená na základě pracovněprávního vztahu je příjmem podle § 6 odst. 1 písm. a) ZDzP. Pokud má společník se společností uzavřenou pracovní smlouvu, je důchodově i nemocensky pojištěn. To samozřejmě přináší i vyšší odvody, na sociální zabezpečení společnost za sebe odvede 25% z hrubé mzdy a za společníka 6,5%, na zdravotní pojištění je to 9% za společnost a 4,5% za společníka.

4.1.2.2. Princip rozdělování zisku

Budu vycházet z předpokladu, že zákonný rezervní fond byl v zákonné výši vytvořen již při vzniku společnosti a je naplněn do výše 10% základního kapitálu povinnými příděly ze zisku předchozích let, a tudíž se neprovádí příděl do rezervního fondu.

Obchodní zákoník nestanovuje žádný termín pro konání valné hromady, která rozhoduje o rozdělení zisku, avšak logicky ne dříve než je schválena účetní závěrka za příslušné období. Výplata podílů na zisku je ObchZ limitována. Částka určená k vyplacení jako podíl na zisku společnosti nesmí být vyšší, než je hospodářský výsledek účetního období vykázaný v účetní závěrce snížený o povinný příděl do rezervního fondu podle § 217 odst. 2 ObchZ a o neuhrazené ztráty minulých let a zvýšený o nerozdělený zisk minulých let a fondy

⁵⁹ § 132 odst. 1 ObchZ

vytvořené ze zisku, které společnost může použít dle svého volného uvážení.⁶⁰ ObchZ také výslovně zakazuje výplatu záloh na podíly na zisku. Vyplácené podíly ze zisku podléhají podle ZDzP srážkové dani v sazbě 15 %. Daň srazí a odvede společnost. Přijatý podíl na zisku s společníka nepodléhá odvodům sociálního ani zdravotního pojištění.

V podmínkách roku 2009 i 2010 je mzda společníka jako zaměstnance daňově méně výhodná než vyplacený podíl na zisku, avšak nemůžeme opomenout fakt, že jedině z pracovněprávního vztahu je společník nemocensky pojištěn.

Zvolila jsem variantu, kdy má lékař ve společnosti uzavřen pracovněprávní vztah, se sjednanou hrubou mzdou **35 000 Kč měsíčně** v obou letech. Taktéž má ve vnitřním předpise sjednanou odměnu za výkon funkce jednatele na základě obchodněprávního vztahu v částce **5 899 Kč** měsíčně.

Prvním krokem bude výpočet nákladu společnosti na vyplacenou mzdu lékaře, včetně zdravotního a sociálního pojištění, a náklady na vyplacenou odměnu za výkon funkce jednatele ve společnosti. Z této odměny společnost odvádí pouze zdravotní pojištění, neboť odměna nepřesahuje částku 5 900 Kč. Poté vypočítám daň z příjmů PO za zdaňovací období 2009.

V roce 2009 neproplacené pohledávky činí **194 605 Kč** a neuhrazené závazky **70 691 Kč**. Podle zákona o účetnictví neuhrazené pohledávky v konkrétním zdaňovacím období navyšují výnosy a neproplacené závazky zvyšují náklady v daném roce. Výpočty jsou opět uvedeny v tabulkách.

Tab. 4.1.2.1. Výpočet nákladů na vyplacenou mzdu lékaře v roce 2009 - společnost

	Výpočet	Celkem
Hrubá mzda lékaře	35000×12	420 000,-
Zdravotní pojištění za organizaci	$0,09 \times 420000$	+ 37 800,-
Sociální pojištění za organizaci	$0,25 \times 420000$	+ 105 000,-
<i>Celkem náklady</i>	$420000 + 37800 + 105000$	562 800,-

⁶⁰ § 178 odst. 6 ObchZ

Tab. 4.1.2.2. Výpočet nákladů na vyplacenou odměnu za výkon funkce v r. 2009 - společnost

	Výpočet	Celkem
Odměna - výkon funkce jednatele	5899×12	70 788,-
Zdravotní pojištění za organizaci	$0,09 \times 70788$	+ 6 371,-
<i>Celkem náklady</i>	$70788 + 6371$	77 159,-

Tab. 4.1.2.3. Výpočet daně z příjmů PO za zdaňovací období 2009

Výnosy	2 703 705,-
Náklady	1 888 731,-
Úhrn částek zvyšující výsledek hospodaření	1 721,-*
Úhrn částek snižující výsledek hospodaření	505 131,-*
Základ daně	311 564,-
Zaokrouhlený ZD	311 000,-
Sazba daně	20 %
Daňová povinnost	62 200,-

* částka 1 721 Kč se k ZD přičítá

* částka 505 131 Kč se od ZD odečítá

Úhrn částek zvyšující rozdíl mezi příjmy a výdaji obsahuje rozpuštění nevyčerpané rezervy v částce 1 721 Kč. Úhrn částek snižující rozdíl mezi příjmy a výdaji zahrnuje odpisy dlouhodobého hmotného majetku v hodnotě 505 131 Kč.

Tab. 4.1.2.4. Výpočet daně z příjmů, ZP a SP zaměstnance – lékaře v roce 2009

	Výpočet	Celkem
Zdrav. pojištění za zaměstnance	$0,045 \times 420000$	18 900,-
Sociální pojištění za zaměstnance	$0,065 \times 420000$	27 300,-
Daň ze závislé činnosti	$(420000 \times 1,34 - 12000) \times 0,15 - 24840$	57 780,-
Zdrav. pojištění za výkon funkce jednatele	$0,045 \times 70788$	3 186,-
Daň ze závislé činnosti	$70788 \times 1,09 \times 0,15$	11 565,-

Závěr:

- při vedení účetnictví v roce 2009 činí daň z příjmů PO 62 200 Kč a daň ze závislé činnosti je 69 345 Kč,
- celkové odvody na zdravotní a sociální pojištění jsou 198 557 Kč.

Tab. 4.1.2.5. Výpočet čisté mzdy

Čistá mzda = hrubá mzda + odměna – (ZP + SP za zaměstnance) – daň ze závislé činnosti
= 420000 + 70788 – (18900 + 27300 + 3186) - 57780 - 11565 = 372 057 Kč

Uvádím srovnání fyzické osoby s právnickou osobou v roce 2009 z hlediska daňového zatížení včetně odvodů na sociální a zdravotní pojištění.

Tab. 4.1.2.6. Srovnání FO a PO v roce 2009 z hlediska daňového zatížení

Hledisko	Fyzická osoba	Právnická osoba
Daň z příjmů	97 500,-	62 200,-
Daň ze závislé činnosti	0,-	69 345,-
ZP + SP OSVČ	176 695,-	0,-
ZP + SP ze závislé činnosti	0,-	198 557,-
Celkem	274 195,-	330 102,-

Daňové zatížení včetně odvodů na sociální a zdravotní pojištění je u právnické osoby vyšší než u osoby fyzické.

Následující tabulka zobrazuje situaci, ve které dochází k vyplácení veškerého zisku jednatelem. Podle ZDzP⁶¹ tvoří podíl na zisku samostatný základ daně, který podléhá 15% sazbě a odvádí se z čistého zisku.

- EAT = EBIT – daň = 311 564 – 62 200 = 249 364 Kč
- vyplácení celého zisku = 249 364 Kč
- srážková daň 15 % = **37 404 Kč**

V případě rozdělení veškerého zisku podnikateli by daňové zatížení u PO činilo 367 506 Kč.

Tab. 4.1.2.7. Srovnání FO a PO v roce 2009 z hlediska zisku

Hledisko	Fyzická osoba	Právnická osoba
EBIT	827 609,-	311 564,-
Daň z příjmů	- 97 500,-	- 62 200,-
Srážková daň vyplacen. zisku	0,-	- 37 404,-
ZP + SP OSVČ	- 176 695,-	0,-
Čistá mzda + odměna	0,-	+ 372 057,-
Zisk	553 414,-	584 017,-

⁶¹ § 20b ZDzP

4.2. Rok 2010

4.2.1. Fyzická osoba – vedení daňové evidence v roce 2010

Vypočítám daň z příjmů FO pro rok 2010 a také povinné odvody zdravotního a sociálního pojištění OSVČ pro tentýž rok. Konkrétní výpočty jsou uvedeny v tabulkách.

Tab. 4.2.1.1. Výpočet daně z příjmů FO za zdaňovací období 2010

Příjmy podle § 7 ZDzP	2 601 421,-
Výdaje související příjmy podle § 7 ZDzP	1 547 064,-
Úhrn částek zvyšující rozdíl mezi příjmy a výdaji	0,-
Úhrn částek snižující rozdíl mezi příjmy a výdaji	357 257,-*
Základ daně	697 100,-
Odčitatelné položky: Životní pojištění § 15 odst.6 ZDzP	12 000,-
ZD snížený o odčitatelné položky	685 100,-
Zaokrouhlený ZD	685 100,-
Sazba daně	15 %
Daň z příjmů	102 765,-
Slevy na dani a daňové zvýhodnění: Sleva na poplatníka § 35ba odst. 1 písm. a) ZDzP	24 840,-
Daňová povinnost	77 925,-

* částka 357 257 Kč se od ZD odečítá

Úhrn částek snižující rozdíl mezi příjmy a výdaji zahrnuje odpisy dlouhodobého hmotného majetku v hodnotě 357 257 Kč.

Tab. 4.2.1.2 Výpočet SP a ZP OSVČ za zdaňovací období 2010

Sociální pojištění OSVČ	$0,5 \times \text{ZD} \times 0,292$	101 777,-
Zdravotní pojištění OSVČ	$0,5 \times \text{ZD} \times 0,135$	+ 47 055,-
Celkem SP + ZP		148 832,-

Závěr:

- při vedení daňové evidence v roce 2010 činí daň z příjmů fyzických osob 77 925 Kč a odvody na zdravotní a sociální pojištění jsou 148 832 Kč,
- celkové daňové zatížení včetně odvodů na sociální a zdravotní pojištění při právní formě podnikání jako fyzická osoba jsou **226 757 Kč**.

4.2.2. Právnícká osoba – s.r.o. – vedení účetnictví v roce 2010

Nejdříve vypočtu náklady společnosti na vyplacenou mzdu lékaře včetně zdravotního a sociálního pojištění, a náklady na vyplacenou odměnu za výkon funkce jednatele ve společnosti. Lékař jako jednatel společnosti má ve vnitřním předpise sjednanou hrubou mzdu ve výši **35 000 Kč** měsíčně. Taktéž má sjednanou odměnu za výkon funkce jednatele na základě obchodněprávního vztahu v částce **5 899 Kč** měsíčně. Vypočítám daň z příjmů PO za zdaňovací období 2010.

V roce 2010 neproplacené pohledávky činí **241 965 Kč** a neuhrazené závazky **76 953 Kč**. Podle zákona o účetnictví neuhrazené pohledávky v konkrétním zdaňovacím období navyšují výnosy a neproplacené závazky zvyšují náklady v daném roce. Výpočty jsou opět uvedeny v tabulkách.

Tab. 4.2.2.1. Výpočet nákladů na vyplacenou mzdu lékaře v roce 2010 - společnost

	Výpočet	Celkem
Odměna lékaři – jednatel s.r.o.	35000×12	420 000,-
Zdravotní pojištění za organizaci	$0,09 \times 420000$	+ 37 800,-
Sociální pojištění za organizaci	$0,25 \times 420000$	+ 105 000,-
<i>Celkem náklady</i>	$420000 + 37800 + 105000$	562 800,-

Tab. 4.2.2.2. Výpočet nákladů na vyplacenou odměnu za výkon funkce v r. 2010 - společnost

	Výpočet	Celkem
Odměna - výkon funkce jednatele	5899×12	70 788,-
Zdravotní pojištění za organizaci	$0,09 \times 70788$	+ 6 371,-
<i>Celkem náklady</i>	$70788 + 6371$	77 159,-

Tab. 4.2.2.3. Výpočet daně z příjmů PO za zdaňovací období 2010

Výnosy	2 843 386,-
Náklady	2 263 976,-
Úhrn částek snižující výsledek hospodaření	357 257,-*
Základ daně	222 153,-
Zaokrouhlený ZD	222 000,-
Sazba daně	19 %
Daňová povinnost	42 180,-

* částka 357 257 Kč se od ZD odečítá

Úhrn částek snižující rozdíl mezi výnosy a náklady zahrnuje odpisy dlouhodobého hmotného majetku v hodnotě 357 257 Kč.

Tab. 4.2.2.4. Výpočet daně z příjmů, ZP a SP zaměstnance – lékaře v roce 2010

	Výpočet	Celkem
Zdrav. pojištění za zaměstnance	$0,045 \times 420000$	18 900,-
Sociální pojištění za zaměstnance	$0,065 \times 420000$	27 300,-
Daň ze závislé činnosti	$(420000 \times 1,34 - 12000) \times 0,15 - 24840$	57 780,-
Zdrav. pojištění za výkon funkce jednatele	$0,045 \times 70788$	3 186,-
Daň ze závislé činnosti	$70788 \times 1,09 \times 0,15$	11 565,-

Závěr:

- při vedení účetnictví v roce 2010 činí daň z příjmů právnických osob 42 180 Kč a daň ze závislé činnosti je 69 345 Kč,
- celkové odvody na zdravotní a sociální pojištění jsou 198 557 Kč.

Tab. 4.2.2.5. Výpočet čisté mzdy

Čistá mzda = hrubá mzda + odměna – (ZP + SP za zaměstnance) – daň ze závislé činnosti = $420000 + 70788 - (18900 + 27300 + 3186) - 57780 - 11565 = 372\,057$ Kč
--

Uvádím srovnání fyzické osoby s právnickou osobou v roce 2010 z hlediska daňového zatížení včetně odvodů na sociální a zdravotní pojištění.

Tab. 4.2.2.6. Srovnání FO a PO v roce 2010 z hlediska daňového zatížení

Hledisko	Fyzická osoba	Právnická osoba
Daň z příjmů	77 925,-	42 180,-
Daň ze závislé činnosti	0,-	+ 69 345,-
ZP + SP OSVČ	+ 148 832,-	0,-
ZP + SP ze závislé činnosti	0,-	+ 198 557,-
Celkem	226 757,-	310 082,-

Daňové zatížení včetně odvodů na sociální a zdravotní pojištění je u právnické osoby vyšší než u osoby fyzické.

Následující tabulka zobrazuje situaci, ve které dochází k vyplácení veškerého zisku jednateli. Podle ZDzP⁶² tvoří podíl na zisku samostatný základ daně, který podléhá 15% sazbě a odvádí se z čistého zisku.

- $EAT = EBIT - \text{daň} = 222\,153 - 42\,180 = 179\,973 \text{ Kč}$
- vyplácení celého zisku = 179 973 Kč
- srážková daň 15 % = **26 995 Kč**

V případě rozdělení veškerého zisku podnikateli by daňové zatížení činilo 337 077 Kč.

Tab. 4.2.2.7. Srovnání FO a PO v roce 2010 z hlediska zisku

Hledisko	Fyzická osoba	Právnická osoba
EBIT	697 100,-	222 153,-
Daň z příjmů	- 77 925,-	- 42 180,-
Srážková daň vyplacen. zisku	0,-	- 26 995,-
ZP + SP	- 148 832,-	0,-
Čistá mzda	0,-	+ 372 057,-
Zisk	470 343,-	525 035,-

4.3. Srovnání FO s PO

Při srovnání daných forem podnikání jsem dospěla k těmto výsledkům. V případě nerozdělení zisku je daňové zatížení u právnické osoby v roce 2009 o 55 907 Kč vyšší než u osoby fyzické a celkový zisk u PO je o 181 357 Kč nižší než u FO. Pokud dojde k rozdělení celého zisku, daňové zatížení u PO stoupne a bude o 93 311 Kč vyšší než u FO. Taktéž by stoupl zisk u PO a byl by o 30 603 Kč vyšší než u FO.

V roce 2010 v případě nerozdělení zisku je daňové zatížení u PO o 83 325 Kč vyšší než u FO, a celkový zisk u PO je o 98 286 Kč nižší než u FO. V případě rozdělení celého zisku daňové zatížení bude u PO o 110 320 Kč vyšší a celkový zisk u PO bude o 54 692 Kč vyšší než u FO.

⁶² § 20b ZDzP

Při řešení otázky odměňování jsem zvolila kombinaci zaměstnání lékaře v pracovněprávním vztahu a vyplacení odměny za výkon funkce jednatele. Rozhodla jsem se pro pracovněprávní vztah, protože je to jediná možnost, kdy je podnikající lékař účasten nemocenského pojištění. Odměnu jednateři jsem zvolila ve výši 5 899 Kč měsíčně, z důvodu neplacení sociálního pojištění. Tím dojde ke snížení daňového zatížení.

Jako další výhodu vidím ve zdaňování podílu ze zisku u PO. Na rozdíl od FO, která musí každý rok odvést celou daň z příjmů, nemusí u PO dojít každý rok k rozdělení podílu ze zisku, a tudíž si může svoji daňovou povinnost z tohoto titulu přenechat do roku pro něj příznivějšího pro placení daní.

I když se případná změna právní formy podnikání nejeví daňově výhodnější, nesmíme opomenout právní hledisko, které hraje ve prospěch PO. Fyzická osoba ručí za své závazky veškerým svým majetkem, naproti tomu právnická osoba – společnost s ručením omezeným, ručí pouze do výše svého základního jmění. Především ale soukromý lékař, jako právnická osoba, může volně nakládat s vlastní praxí a rozhodovat o její budoucnosti.

I když převod privátní ordinace na právnickou osobu je časově a administrativně náročný proces, přesto bych doporučila tento krok udělat.

4.4. Přechod v praxi

Jak již jsem zmínila přechod z fyzické osoby na osobu právnickou je zdoluhavý proces, který se skládá z několika kroků. Nejprve je potřeba oslovit příslušné odbory zdravotní péče zdravotních pojišťoven, se kterými má lékař uzavřené smlouvy a poté podat návrh na vypsání výběrového řízení na svou ordinaci. Postup při výběrovém řízení jsem již popsala v kapitole 2.3.1. *Výběrové řízení na uzavření smlouvy se zdravotními pojišťovnami*. I když se může zdát nerozumné, dát svou ordinaci dobrovolně na trh, nemusí mít lékař obavy. V současnosti u zdravotních pojišťoven převládá stanovisko, že není důvod s lékaři, kteří převádějí praxi na právnickou osobu smlouvu znovu neuzavřít. Pojišťovny jsou si vědomy, že jeho praxe je zavedená, zná dobře místní poměry i pacienty.

Druhý krok spočívá v založení společnosti s ručením omezeným. Podnikatel se rozhodne pomocí které varianty založí svou společnost - založení společnosti vkladem podniku, založení nové společnosti a následný prodej podniku, nebo současné podnikání FO i s.r.o. s následným převedením aktiv a majetku na s.r.o. Ve chvíli zakládání společnosti by si měl lékař uvědomit, zda bude kromě zdravotnických služeb poskytovat a další služby, na

které se stahují ustanovení živnostenského zákona. Mezi tyto služby spadá například prodej doplňků stravy, kosmetické služby atd. V tomto případě by se musel pro tyto služby zaregistrovat na příslušném živnostenském úřadě a zapsat tyto živnosti do společenské smlouvy popřípadě zakladatelské listiny.

Nyní lékaři nastává povinnost zaregistrovat svou novou společnost na odboru sociálních věcí a zdravotnictví krajského úřadu. K této registraci je potřeba získat souhlas s věcným a personálním vybavením. Tento souhlas uděluje již zmíněný odbor sociálních věcí a zdravotnictví krajského úřadu.

Nutné doklady k udělení souhlasu:

- doklad o vzdělání odborného zástupce – lékaře,
- doklad o zdravotní způsobilosti odborného zástupce – lékaře,
- provozní řád schválený příslušným orgánem ochrany veřejného zdraví,
- jmenný seznam všech zdrav. pracovníků s uvedením jména, příjmení, data narození,
- výpis z obchodního rejstříku nebo společenskou smlouvu (zakladatelskou listinu) .

Krajský úřad vydá rozhodnutí o udělení souhlasu do 30 dnů ode dne podání žádosti. Po obdržení tohoto souhlasu lékař jménem společnosti uzavře nové smlouvy se zdravotními pojišťovnami. Posledním krokem celého převodu je zrušení registrace své fyzické osoby.

5. Závěr

Při rozhodování, zda pro své podnikání zvolit právní formu fyzické či právnické osoby, musí brát nejen lékař, ale kterýkoliv podnikatel v úvahu nejrůznější faktory. Ve své bakalářské práci jsem se snažila charakterizovat nejdůležitější výhody a nevýhody obou právních forem podnikání.

V úvodu jsem uvedla důvod výběru tématu své práce. V druhé kapitole jsem vymezila právní předpisy, které upravují lékařskou praxi, a zákony, kterými jsou lékaři povinni se řídit. Dále popisuji Českou lékařskou komoru, její funkci a význam pro lékaře, a také se zmiňuji o principu všeobecného zdravotního pojištění v České republice a o vývoji lékařů v číslech. V závěru této kapitoly charakterizuji všeobecného praktického lékaře, vymezuji jeho práva a možnosti.

Ve třetí kapitole konkretizuji právní, účetní a daňové aspekty forem podnikání. Nejprve u fyzické osoby, poté u osoby právnické. V jedné z podkapitol jsem uvedla tři možné varianty změny právní formy podnikání a popsala jednotlivé kroky ke vzniku dané společnosti.

Praktická část práce je zaměřena na situaci u konkrétního praktického lékaře. Pomocí skutečných účetních dat jsem porovнала skutečnou fyzickou osobu vedoucí daňovou evidenci s případnou právnickou osobou – s.r.o., která vede účetnictví dle zákona o účetnictví. Zaměřila jsem se na zdaňovací období 2009 a 2010. Srovnala jsem vypočtené daňové povinnosti, sociální a zdravotní odvody a případný zisk u obou právních forem podnikání.

Na první pohled případná změna právní formy podnikání není z daňového hlediska výhodnější, avšak právní důvody byly převažující. Ať již z pohledu ručení, nebo volného nakládání s vlastní praxí. Proto mým závěrem bylo doporučení změny právní formy podnikání.

Lékaři, kteří se nerozhodnou pro změnu právní formy podnikání a nadále podnikají jako fyzická osoba, musí spoléhat na to, že dlouhodobé snahy České lékařské komory přinesou změnu zákona o zdravotnickém zařízení. Tato změna by měla umožnit převod soukromé lékařské praxe u FO na jinou osobu a to včetně registrace a smluv se zdravotními pojišťovnami. Taktéž by bylo možno v dědickém řízení nabýt celé nestátní zdravotnické zařízení jako podnik, který posléze dědicové mohou prodat, případně sami provozovat. Avšak lékaři musí počítat i s variantou, že tento zákon nikdy nebude schválen.

Seznam použité literatury

a) Knihy, příspěvky ve sborníku

- [1] BĚHOUNEK, P. *Společnost s ručením omezeným: řešení účetní a daňové problematiky včetně příkladů z praxe 2009/2010*. 9.vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 359 s. ISBN 978-80-7263-540-5.
- [2] DUŠEK, J. *Převod daňové evidence na vedení účetnictví*. 6. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008. 127 s. ISBN 978-80-247-2387-7.
- [3] JAROŠ, T. *Daň z příjmů právnických osob v účetnictví 2008/2009: praktický průvodce*. 5. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 187 s. ISBN 978-80-247-2950-3.
- [4] MACHÁČEK, I. *Daň z příjmů fyzických osob 2010 : praktická pomůcka k daňové optimalizaci*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2010. 273 s. ISBN 978-80-7400-188-8.
- [5] PILÁTOVÁ, J. a kol. *Daňová evidence, komplexní řešení problematiky daňové evidence pro OSVČ 2009: daň z přidané hodnoty, daň silniční, daň z nemovitostí, sociální pojištění, zdravotní pojištění*. 5. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 295 s. ISBN 978-80-7263-517-7.

b) Tištěná periodika

- [6] Praktická lékařka, vedoucí katedry prim. péče NCONZO, Brno. *Otazníky praktického lékařství*, SANQIUS: Odborný a společenský časopis pro lékaře, 2003, č. 30, s. 14. ISSN 1212-6535.

c) Internetové zdroje

- [7] JANSÁ, L. *Transformace živnostníka na s.r.o.* [online]. [cit. 30/11/2007] Dostupný z WWW <<http://www.pravoit.cz/article/transformace-zivnostnika-na-s-r-o>>.
- [8] KUČEROVÁ, D. *Jak se z OSVČ stát „eseróčkem“? Nejčastěji postupným převodem majetku* [online] [26/5/2010] Dostupný z WWW <<http://www.podnikatel.cz/clanky/z-osvc-eserockem-postupnym-prevodem-majetku/>>.
- [9] ROD, J. *Soukromá praxe vedená jako právnická osoba* [online]. [cit. 22/9/2008] Dostupný z WWW <<http://www.zdn.cz/clanek/zdravotnicke-noviny/soukroma-praxe-vedena-jako-pravnicka-osoba>>.
- [10] www.business.center.cz. *Základní postup založení společnosti s ručením omezeným*. <<http://business.center.cz/business/pravo/formypodn/sro/zalozeni.aspx>>

[11] www.i-poradce.cz. *Podnikání prostřednictvím právnické osoby*. <<http://www.i-poradce.cz/SubPages/OtvorDokument/Clanok.aspx?idclanok=51679>>.

[12] [www.lkcr.cz/informace.php?hmp=1&do\[info\]=1&filterCategory.id=1](http://www.lkcr.cz/informace.php?hmp=1&do[info]=1&filterCategory.id=1)

d) Zákony

[13] RYLOVÁ, Z.; TUNKROVÁ, Z.; ŠULC, I.; KRŮČEK, Z. *Daňové zákony 2010 s komentářem změn*. 1.vyd. Brno: Computer Press, 2010. s 199. ISBN 978-80-251-2904-3.

[14] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

[15] Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník

[16] Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

[17] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

[18] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

[19] Zákon č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu

[20] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

[21] Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů

[22] Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání

Seznam zkratek

atd.	a tak dále
ČLK	Česká lékařská komora
DPH	Daň z přidané hodnoty
DzP	Daň z příjmů
EAT	Čistý zisk po zdanění
EBIT	Zisk po zdanění
FO	Fyzická osoba
Např.	Například
ObchZ	Obchodní zákoník
ObčZ	Občanský zákoník
OR	Obchodní rejstřík
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
PO	Právnícká osoba
SP	Sociální pojištění
s.r.o	Společnost s ručením omezeným
VC	Vstupní cena
VH	Výsledek hospodaření
ZC	Zůstatková cena
ZD	Základ daně
ZDzP	Zákon o dani z příjmů
ZK	Základní kapitál
ZP	Zdravotní pojištění
ZTP/P	Zvlášť těžce postižený s průvodcem
ZÚ	Zákon o účetnictví

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou (bakalářskou) práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové (bakalářské) práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou (bakalářskou) práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 11.5.2011

.....
Vendula Vlčková

Adresa trvalého pobytu studenta:

M.Chasáka 3138,738 01 Frýdek – Místek

Přílohy

PŘÍLOHA č. 1 Vývoj počtu lékařů – fyzické osoby

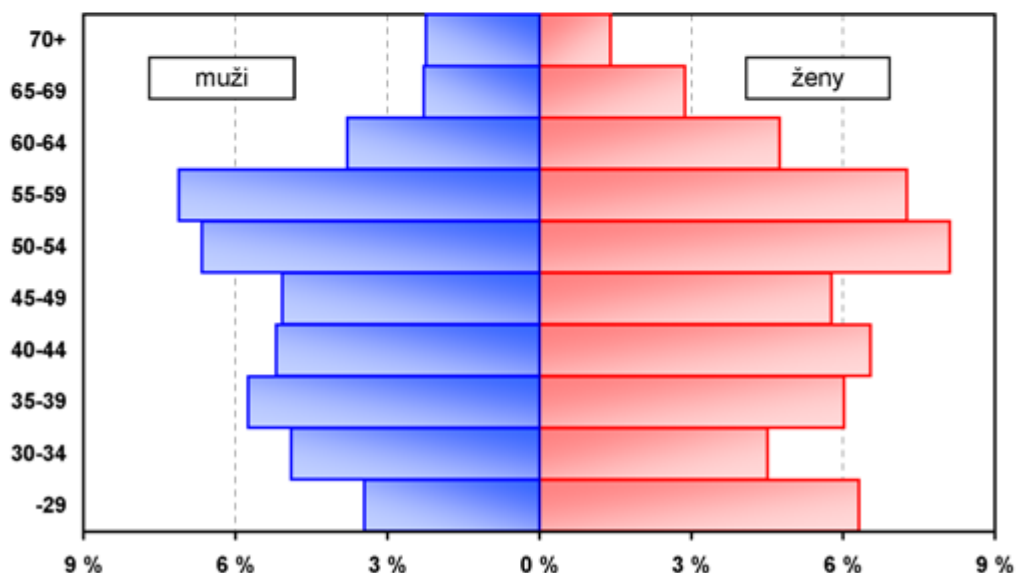
PŘÍLOHA č. 2 Odpisový plán

Rok	Lékaři (bez zubních lékařů)				Počet obyvatel na 1 lékaře
	absolutně			na 10 000 obyvatel	
	muži	ženy	celkem		
1970	10 686	7 762	18 448	18,8	531,7
1975	11 293	8 944	20 237	20,0	498,8
1980	12 530	10 773	23 303	22,6	441,7
1985	13 594	13 055	26 649	25,8	388,0
1990	13 959	14 077	28 036	27,1	369,7
1995	15 280	16 850	32 130	31,1	321,2
2000	16 846	18 936	35 782	34,9	286,9
2005	17 454	20 158	37 612	36,7	272,5
2006	17 492	20 332	37 824	36,8	272,0
2007	17 510	20 661	38 171	36,8	272,0
2008	17 454	20 939	38 393	36,7	272,6
2009 ¹⁾	17 456	21 362	38 818	36,9	270,7

*) do roku 1990 pouze lékaři v evidenčním počtu, od roku 1995 celkový počet lékařů (tj. včetně přechodně neaktivních); do roku 1995 údaje bez zdravotnických zařízení ostatních centrálních orgánů, od roku 2000 za zdravotnictví celkem

¹⁾ předběžné údaje

Věkové složení lékařů (bez zubních lékařů) *)



*) evidenční počet lékařů a lékařů zaměstnavatelé;

% vyjadřuje podíl daného pohlaví v dané věkové skupině na celkovém počtu lékařů

Příloha č. 2**Odpisový plán****Automobil Peugeot**

Pořizovací cena: 324 000 Kč

Datum pořízení: 19.4.2007

Odpisová skupina: v roce 2007 – 1a
od roku 2008 – 2

Datum zařazení: 19.4.2007

Počet let odepisování: 5 let

Způsob odepisování: zrychlený

Rok	VC	Roční odpis	ZC
2007	324 000,-	81 000,-	243 000,-
2008	243 000,-	97 200,-	145 800,-
2009	145 800,-	72 900,-	72 900,-
2010	72 900,-	48 600,-	24 300,-
2011	24 300,-	24 300,-	0,-

Automobil Škoda

Pořizovací cena: 1 071 001 Kč

Datum pořízení: 11.3.2008

Odpisová skupina: 2

Datum zařazení: 11.3.2008

Počet let odepisování: 5 let

Způsob odepisování: zrychlený

Rok	VC	Roční odpis	ZC
2008	1 071 001,-	214 201,-	856 800,-
2009	856 800,-	342 720,-	514 080,-
2010	514 080,-	257 040,-	257 040,-
2011	257 040,-	171 360,-	85 680,-
2012	85 680,-	85 680,-	0,-

Vedlejší stavby

Pořizovací cena: 711 200 Kč

Datum pořízení: 1.10.2004

Odpisová skupina: po celou dobu 5

Datum zařazení: 1.10.2004

Počet let odepisování: 30 let

Způsob odepisování: zrychlený

Rok	VC	Roční odpis	ZC
2004	711 200,-	23 707,-	687 493,-
2005	687 493,-	45 833,-	641 660,-
2006	641 660,-	44 253,-	597 407,-
2007	597 407,-	42 672,-	554 735,-
2008	554 735,-	41 092,-	513 643,-
2009	513 643,-	39 511,-	474 132,-
2010	474 132,-	37 931,-	436 201,-
2011	436 201,-	36 351,-	399 850,-
2012	399 850,-	34 770,-	365 080,-
2013	365 080,-	33 190,-	331 890,-
2014	331 890,-	31 609,-	300 281,-
2015	300 281,-	30 029,-	270 252,-
2016	270 252,-	28 448,-	241 804,-
2017	241 804,-	26 868,-	214 936,-
2018	214 936,-	25 287,-	189 649,-
2019	189 649,-	23 707,-	165 942,-
2020	165 942,-	22 126,-	143 816,-
2021	143 816,-	20 546,-	123 270,-
2022	123 270,-	18 965,-	104 305,-
2023	104 305,-	17 385,-	86 920,-
2024	86 920,-	15 804,-	71 116,-
2025	71 116,-	14 224,-	56 892,-
2026	56 892,-	12 643,-	44 249,-
2027	44 249,-	11 063,-	33 186,-
2028	33 186,-	9 482,-	23 704,-
2029	23 704,-	7 902,-	15 802,-
2030	15 802,-	6 321,-	9 481,-
2031	9 481,-	4 741,-	4 740,-
2032	4 740,-	3 160,-	1580,-
2033	1580,-	1 580,-	0,-

Fréza

Pořizovací cena: 125 000 Kč

Datum pořízení: 17.7.2007

Odpisová skupina: po celou dobu 1

Datum zařazení: 17.7.2007

Počet let odepisování: 3 roky

Způsob odepisování: rovnoměrný

Rok	VC	Roční odpis	ZC
2007	125 000,-	25 000,-	100 000,-
2008	100 000,-	50 000,-	50 000,-
2009	50 000,-	50 000,-	0,-

Přístroj na měření CRP

Pořizovací cena: 68 430 Kč

Datum pořízení: 13.5.2010

Odpisová skupina: po celou dobu 2

Datum zařazení: 13.5.2010

Počet let odepisování: 5 let

Způsob odepisování: zrychlený

Rok	VC	Roční odpis	ZC
2010	68 430,-	13 686,-	54 744,-
2011	54 744,-	21 898,-	32 846,-
2012	32 846,-	16 423,-	16 423,-
2013	16 423,-	10 949,-	5 474,-
2014	5 474,-	5 474,-	0,-